

La Teoría Contable en la Enseñanza de... pp. 107- 126

“La Teoría Contable en la Enseñanza de Contabilidad en Argentina, Chile, Colombia y México. Una Primera Aproximación”

Autores: Valeria G. Pérez (*), Germán R. Pinto Perry ()**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina, Octubre-Noviembre de 2013.

INDICE

Resumen

Abstract

- 1. Planteamiento del problema**
 - 1.1 Formulación del problema de investigación**
 - 1.2 Sistematización del problema de investigación**
 - 1.3 Objetivos generales y específicos de investigación**
- 2. Aspectos metodológicos**
 - 2.1 Tipo de investigación**
 - 2.2 Herramienta de recolección de datos**
 - 2.3 Limitaciones a la investigación**
- 3. Desarrollo**
 - 3.1 Hacia la formalización del concepto teoría contable**
 - 3.2 Análisis de las materias tratadas en las primeras cátedras de contabilidad**
- 4. Resultados y Discusión**
 - 4.1 Respecto a la teoría contable**
 - 4.2 Respecto al tratamiento de las teorías contables en las cátedras iniciales de contabilidad**
- 5. Conclusiones**
 - 5.1 Respecto a los objetivos de investigación según la teoría contable**
 - 5.2 Respecto a los objetivos de investigación relativos a la enseñanza de la contabilidad**
 - 5.3 Conclusión final**
- 6. Bibliografía**

(*)Contadora Pública Nacional. Especialización en Docencia Universitaria. Especialización en Contabilidad y Auditoría para Pymes. Docente-investigadora de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral (UNL), Santa Fe, Argentina. vperez@fce.unl.edu.ar

(**)Contador Público y Auditor. Licenciado en Contabilidad y Auditoría. Postulado en Legislación Tributaria. Magister en Planificación y Gestión Tributaria, Doctor en Ciencias de la Administración. Profesor titular de la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile. german.pinto@usach.cl

RESUMEN

El presente trabajo de investigación nace de la motivación que generó en los investigadores el documento del doctor Jorge Túa Pereda titulado "La Docencia de la Contabilidad", en donde señalaba su preocupación por la falta de enseñanza de la teoría contable en las universidades que formaban a Contadores Públicos. Esta falencia podría llevar a un retroceso y hasta a la desaparición de la ciencia Contable.

Ante tal situación, los investigadores pretendieron conocer la realidad de la enseñanza y para ello tomaron cuatro programas estudios de los primeros cursos de sendas universidades y sendas carreras de Contador Públicos de cuatro países, Argentina, Chile, Colombia y México, que fueron elegidos en forma aleatoria.

Lo primero que se procedió fue a realizar una revisión de literatura que permitió establecer una definición de teoría contable y una caracterización de ella, distinguiendo algunas teorías o escuelas (no todas necesariamente, siendo posible que existan otras no consideradas) que podrían ilustrar el cuerpo de conocimiento que involucraba.

Posteriormente se procedió a realizar una investigación exploratoria del tipo cualitativa, analizando las unidades temáticas de cada programa que se consiguió de esas carreras, poniendo atención en cómo se abordaban los temas y esperando que hubiera alguna mención a las escuelas o teorías que fueron formalizadas.

El resultado de esta investigación evidenció que no hay una referencia expresa a las teorías que señala este estudio inicial que los investigadores efectuaron, y que existe una exacerbación de la enseñanza de la normativa contable por sobre la teoría, especialmente en las universidades chilenas y mexicanas, en donde hay mayor énfasis en el registro que en el desarrollo de teorías.

Palabras Clave: Teoría Contable - Enseñanza de la Contabilidad - Doctrina - Contabilidad.

ABSTRACT

This research stems from the motivation generated by researcher's document Dr. Jorge Túa Pereda entitled "The Teaching of Accounting" where stated its concern about the lack of accounting theory teaching in universities which were to CPAs. This short coming could lead to a decline and even the disappearance of Accounting Science.

In this situation, the researchers sought to understand the reality of teaching and it took studies of the first courses of separate universities and paths racing Public Accountant four countries, Argentina, Chile, Colombia and Mexico four programs that were chosen in the form random.

The first thing we proceeded was to conduct a literature review could establish a definition of accounting theory and characterization of it, distinguishing some theories or schools (no tall necessarily be possible that there are other not considered) that could illustrate the body knowledge involved.

He then proceeded to conduct an exploratory investigation of qualitative nature, analyzing the thematic units of each program was achieved in those races, paying attention to how the issues were addressed and hoping there was some mention of school so theories that were formalized.

The result of this research showed that there is no express reference to theories pointing this initial study there searchers made, and that there is an exacerbation of teaching accounting standards by the theory, especially in the Chilean and Mexican universities, where there is greater emphasis on record that in the development of theories.

Keywords: Accounting Theory - Accounting Education - Doctrine - Accounting.

1. Planteamiento del Problema

Esta investigación surge motivada por el tema planteado por el doctor Jorge Túa Pereda en un artículo publicado en la Revista Profesional y Empresaria (D&G) de Editorial Errepar Tomo /Boletín XIV de julio de 2013 titulado “La Docencia de la Contabilidad”. En este texto plantea sus reflexiones sobre la forma cómo se enseña nuestra disciplina destacando su preocupación por el cambio vertiginoso del conocimiento y la excesiva preocupación en los aspectos técnicos del ejercicio profesional por sobre la formación científica de los estudiantes, aspecto que no les permitiría ser factores de desarrollo del conocimiento contable, siendo lo esencial “enseñar a aprender” (Túa, 2013, p. 3).

Sobre lo mismo, resaltaba la importancia de familiarizar a los estudiantes con la “adecuada distinción entre teoría general y sus aplicaciones” (p. 6), haciendo énfasis en el conocimiento del origen y evolución de la disciplina como también la teoría contable propiamente tal, por sobre la repetición de las normas que solo regulan el ejercicio profesional.

Este planteamiento nos pareció interesante y de ahí la idea de investigar cómo se enseña actualmente la Contabilidad. Para ello, desarrollamos un estudio para determinar el alcance del concepto de “teoría contable”, estableciendo una clasificación de ésta y una propuesta de aproximación formal a ella. Seguidamente, se analizaron cualitativamente los planes de estudios de cuatro universidades elegidas en forma intencionada, correspondientes a casas de estudios de Argentina, Chile, Colombia y de México, siendo todos ellos del primer curso de Contabilidad que se imparten en sendas carreras. Finalmente se reflexionó sobre si las características de la teoría contable que se destacaron en la revisión bibliográfica realizada, estaban recogidas en las respectivas cátedras de inducción elegidas.

1.1 Formulación del problema de investigación

Dado lo anterior, el problema central de esta investigación se plantea a través de la siguiente pregunta:

¿En qué país de los seleccionados (Argentina, Chile, Colombia y México) se enseña la teoría contable en los primeros cursos de formación contable a los Contadores Públicos?

1.2 Sistematización del problema de investigación

El problema anteriormente formulado se sistematizará a través de las siguientes sub preguntas:

- 1.2.1.- ¿Qué se entiende por teoría contable?
- 1.2.2.- ¿Qué tipos de teorías contables es posible distinguir?
- 1.2.3.- ¿Son tratadas expresamente en los programas de estudios de los primeros cursos de Contabilidad de las carreras seleccionadas de los países en estudio?

1.3 Objetivos generales y específicos de investigación

Esta investigación espera lograr los siguientes objetivos

PROYECCIONES Nº 8 - Año VIII - 2013

1.3.1.- Establecer un concepto de teoría contable

- a. Establecer qué se entiende por teoría.
- b. Establecer la existencia de una teoría contable reconocida positivamente.
- c. Establecer las características de la teoría contable.

1.3.2.- Conocer el nivel de enseñanza de la teoría contable que se evidencia en los primeros cursos de enseñanza de contabilidad en los países de Argentina, Chile, Colombia y México

- a) Conocer las tipos de conocimientos que se imparten en los primeros cursos de enseñanza de la Contabilidad de los países seleccionados.
- b) Definir qué tipo de bibliografía se ocupa en los cursos seleccionados
- c) Establecer qué país tiene una mayor preocupación por la teoría contable.

1.3.3.- Determinar el nivel de valoración que dan los países de Argentina, Chile, Colombia y México de la teoría contable por sobre la normativa contable

- a) Definir qué país tiene una mayor preocupación por la normativa contable por sobre la teoría.

2 Aspectos Metodológicos

Esta investigación considera los siguientes aspectos metodológicos:

2.1 Tipo de investigación

Dado que este trabajo surge de la inquietud que despertó en los investigadores el documento del doctor Túa Pereda, se define esta investigación como exploratoria que parte de una pregunta de investigación.

Además de lo anterior, se elige una aproximación de la realidad sobre la base de una investigación cualitativa dado que no es importante establecer una medición de elementos, sino analizar las características de la enseñanza impartida

2.2 Herramienta de recolección de datos

Los datos sobre los cuales se trabajará consisten en los programas de estudios de la primera cátedra de Contabilidad que se imparte en una universidad elegida en forma intencional, de los países seleccionados. Esta elección no busca establecer el nivel del estado en cada país, sino que se espera tener una visión inicial de este, con miras a motivar futuras investigaciones.

Las características que se analizarán en los programas de estudios de las cátedras elegidas serán:

- a) Presencia de la mención expresa del conocimiento impartido vinculado a las teorías contables definidas.
- b) Evaluación del tipo de conocimientos señalados como impartidos.

La evaluación se realizará en razón del tipo de tópicos revelados, esperando encontrar elementos comunes.

2.3 Limitaciones a la investigación

Tal como ya se ha mencionado, esta investigación nace de la motivación personal de los investigadores. Para ello se buscaron en forma intencional los programas de estudios de cuatro universidades de cuatro países con los cuales se tenía directo y fácil acceso por parte del equipo de investigadores, no con el fin de tener una muestra representativa, sino para realizar una investigación inicial que sirva de punto de partida para otras.

Se decidió ocupar los programas de estudios porque se entiende que ellos son la forma de difusión de los contenidos temáticos que cada curso debe tener. Ahora bien, si existen otros documentos que ayudan al docente de cada cátedra a aplicar los lineamientos didácticos que la dirección de cada carrera ha definido (como perfiles de egresos, habilidades, competencias, valores, etc.), no tuvimos accesos a ellos.

Es por lo anterior que nuestros resultados no son categóricos sino ilustrativos de una realidad parcial, pero no menos representativa de las características y cualidades del problema que estamos investigando.

3 Desarrollo

En primer lugar, se realizará un desarrollo del concepto de “teoría Contable”.

3.1 Hacia la formalización del concepto teoría contable

Para realizar este ejercicio, se procederá a evaluar las definiciones filosóficas y técnicas de ambas palabras.

Ferrater Mora (1964) hacer un desarrollo sobre el término “teoría” indicando que su esencia es la contemplación de un hecho sobre el cual se hace una reflexión. Sin embargo, esta contemplación no surge del análisis antojadizo, sino de una inspiración filosófica y/o científica. Por otro lado, esta reflexión tiene que tener alguna respuesta que es empíricamente demostrable o, en último caso, aceptada como respuesta válida.

Basándose en R.B. Braithwaite¹ establece que una teoría científica es un sistema deductivo que nace de un proceso científico con hipótesis y un proceso que garantiza sus resultados, lo que nos permite concluir que detrás de toda teoría, hay un proceso de investigación.

Según esta concepción, una teoría sería un conjunto de conocimiento que nace de una investigación y que permite responder a fenómenos de interés científicos. En otras palabras, es una propuesta de conocimiento sobre algo. Este conocimiento puede ser una forma particular de ver la realidad.

¹ Richard Bevan Braithwaite (1900/1990) filósofo inglés especializado en la filosofía de la ciencia y en la filosofía de la religión.

Por otro lado, una teoría puede ser entendida como un conocimiento que explica o pretende explicar un conjunto de fenómenos, tal como lo señalan los autores contables Christensen y Demski (2003, p. 6).

El término contable puede ser definido relativo a la Contabilidad, que es entendida como el “Sistema de información que proporciona, respecto de la empresa, datos válidos, dinámicos, diversos y especializados” (Di Russo, 2010, p. 9).

De la unión de ambos conceptos podemos formalizar que la teoría contable es el conjunto de conocimientos y aproximaciones de la realidad a través del método científico, vinculado con las revelaciones de información de las entidades económicas.

Es importante señalar que este conocimiento tiene dos fuentes (Biondi 2006, p. 5):

- a) La normativa, que está constituida por el conjunto de principios que forman un marco conceptual al cual se suscriben instituciones emisoras de normas contables.
- b) La doctrinaria, que la correspondiente a la opinión de autores que deriva en las escuelas contables.

3.1.1 Tipos de teorías contables

Si la teoría es un conocimiento que busca dar respuesta a la observación de la realidad, como hemos afirmado, la Contabilidad también da respuestas según sus postulados epistemológicos y ontológicos (Machado y Marco, 2009), motivo por el cual sus ideas van cambiando según cambian los tiempos y por tal, el factor temporal e histórico es importante de considerar cuando se quiere hacer un esfuerzo para esquematizar el conjunto de conocimientos que se tienen sobre una materia.

La Contabilidad no está exenta de esto, y las teorías (siguiendo el concepto que ya desarrollamos) ha tenido una evolución que ha permitido ir diferenciándose a medida que avanzan los años y también, con el aporte que distintos académicos han hecho en razón de la mejora de los postulados de sus predecesores. Es así que podemos partir con la siguiente formalización de teorías.

3.1.1.1 La teoría de Pacioli

Desde un punto de vista metodológico, encontramos al primer exponente, aunque no creemos que sea el único, de una teoría contable en Lucas Pacioli (Zapata, 2006, p. 145) quien en su obra *Summa Arithmética* dedicó en el Tratado XI al tema que nos convoca, titulado el capítulo 1 como: *“De aquellas cosas que son necesarias al verdadero comerciante y del control para saber llevar bien un libro mayor con su diario en Venecia; y así también en cualquier otro lugar”*. En este acápite señaló expresamente:

“Porque (como se sabe) tres cosas máximas son oportunas, para quien quiera con el debido cuidado mercadear. De las cuales lo primordial es ‘el dinero que cuenta y que se cuenta’ y además toda clase de hacienda que faculta. Frente a la naturaleza la única cosa necesaria es la sustancia²”.

² Sustancia tiene la connotación de capital.

De esas menciones es posible postular la partida doble en donde lo que cuenta, es decir el activo, y lo que se cuenta, es el pasivo, tiene relación con la *sustancia* o capital (patrimonio). De esta manera surge una forma de ver la realidad - una teoría propiamente tal - de cómo es la situación económica y financiera de una entidad.

3.1.1.2 La teoría Personalista

Muy ligados a la teoría de Pacioli, surgen en Italia del Siglo XIX, una serie postulados que se concentran en cómo representar los bienes y obligaciones de las entidades a través de cuentas siendo Giuseppe Cerboni (1827/1917) un claro representante de esta Escuela Toscana.

El postulado era igualar los activos con los pasivos más el patrimonio o realizar algunas variables de esta ecuación, pero manteniendo la igualdad.

Interesante surge el aporte de matemáticos que exponían la información a través de registros tabulares lógicos que terminaron por denominarse logismografía (traducción propia de logismography) que derivó en la contabilidad matricial, siendo esto una vinculación entre las matemáticas y la Contabilidad (Archel, Azona, Goicoechea e Indurain, 1991).

3.1.1.3 La teoría de la Propiedad

La teoría Personalista no tiene un énfasis en el origen de las partidas que se registraban como lo tiene la teoría Personalista, sino que su forma de ver la realidad era esencialmente empírica y se concentraba en su correcta representación numérica. En cambio la teoría de la Propiedad bien podría sustentarse en los exhaustivos cálculos matemáticos de los representantes de esa escuela, pero el verdadero acento estaba en la valoración de cómo revelar esos números. En otras palabras, lo relevante era entender la dinámica de los negocios más que tener una rigurosidad en su expresión numérica, rigurosidad que sí está presente, pero no se está ahí la mayor preocupación, pues se concentra en quién se realizan los negocios. Bajo este paradigma (Kuhn, 2007) surge una racionalización del uso de la personalidad anterior, dando una mayor importancia a la preservación del capital (Mattessich, 2008, p. 25).

3.1.1.4 La teoría de la Entidad

En nuestra opinión, esta teoría es una especie de convergencia de la teoría de la personalización y la propiedad, pues toma los postulados de exposición en cuentas de los derechos y obligaciones de las empresas y, posteriormente, hace una igualación de los pasivos de los recursos con que cuenta la entidad, reconociendo a los acreedores y a los dueños con la misma ponderación. De esta forma, los intereses por pago de deuda son equiparados a la distribución de las utilidades a los dueños. Es más, en Europa, se llega a considerar como gastos los sueldos que se les asigna a los empresarios (Mattessich, 2008, p. 30), separando de esta forma claramente a los dueños de sus empresas.

3.1.1.5 La teoría del ciclo del valor

Esta corriente considera que la entidad es una instancia donde hay una serie de ciclos que se completan a través de las actividades económicas que ellas realizan. Estas operaciones son las que van dando valor a los activos y pasivos.

Esta mirada de la realidad deja en segundo lugar el servicio de la deuda o el reparto de utilidades (aspecto de conflicto entre las teorías de la propiedad y de la entidad), poniendo el énfasis en cómo se genera el valor.

3.1.1.6 Las teorías del control

Pacioli ya lo destacó en el título del Capítulo I de su Tratado XI al señalar que los mercaderes tienen que tener un debido “control” de sus operaciones. Sin duda que la Contabilidad tiene una función esencial de controlar las transacciones para tener una correcta toma de decisiones (Di Russo, 2010a, p. 15), por ello la forma de ver la realidad es bajo este prisma administrativo. Es más, Anthony señala los objetivos de la Contabilidad pueden ser agrupados en dos categorías: 1) Control y 2) Planeación (1976, p. 2). Para la primera categoría expresa que es el *“procedimiento mediante el cual la administración puede asegurarse, dentro de lo posible, de que la organización se realiza conforme a lo planeado y a la política de la empresa, se denomina control”*. Así, podemos entender dos tipos de Contabilidad, una general y otra gerencial. La primera busca la exposición de los hechos económicos en sí que permiten la toma de decisiones de cualquier tipo de organización; la segunda, la que responde a los requerimientos precisos de cada administración (Anthony, 1976, p. 1).

3.1.1.7 Las Teorías según enfoque

Los autores Eldon S. Hendriksen y Michael F. Van Breda (2010) hablan de “enfoques” de la teoría contable, asumiendo, en nuestra opinión, que existe una sola que tiene distintos matices. Bajo este planteamiento reconoce lo siguiente:

- a) **Enfoque fiscal:** correspondiente a aquel que satisface las necesidades del Estado para el cumplimiento de potestad tributaria. Obviamente que esto está contenido positivamente en las leyes de tributación que involucre a contribuyentes que tienen que llevar contabilidad.
- b) **Enfoque legal:** correspondiente a aquellas que buscan solucionar temas judiciales tales como peritajes y otras para obtener pruebas en juicios.
- c) **Enfoque ético:** aquella que responde a cuestionamientos éticos más allá de los meramente económicos y financieros.
- d) **Enfoque económico:** aquella vinculada a variables macro económicas como también micro económicos.
- e) **Enfoque comportamental:** corresponde a aquella que responde a criterios sociológicos en donde lo importante es revelar información sobre el comportamiento de individuos en relación a los resultados revelados por las entidades. En otras palabras, se sensibiliza la exposición de la utilidad en razón de los lectores de los estados contables. No se trata de hacer una “contabilidad a la medida” sino respondiendo a los requerimientos especiales de cada sector guardando límites que dan objetividad a lo expresado.
- f) **Enfoque estructural:** corresponde al dilema de saber cuándo reconocer los resultados, en razón de reconocerlos cuando se devengan o perciben.

3.1.1.8 Teorías contables socio-ambientales

Desde la constitución alemana de Weismar (1919) que es posible reconocer un marco jurídico que obliga a las entidades a tener una preocupación social y no concentrarse exclusivamente en la generación de utilidades. Esto ha ido evolucionando y dando nacimiento a una teoría que permite reconocer una especialidad contable socio-ambiental, el cual proyecta los postulados contables (económicos y financieros) hacia esas preocupaciones. (Geba, Fernández y Bifaretti, 2007).

3.1.2 Conclusión sobre la teoría contable

De acuerdo al desarrollo planteado, es posible afirmar que existe una teoría contable que responde a las distintas concepciones de la realidad de las entidades, ya sean económicas y financieras, como también en otros ámbitos como el social y ambiental.

Estas corrientes han evolucionado históricamente, reconociéndose una mutación progresiva, pero también hay cambios que permiten reconocer escuelas que surgen como contestación o como revisión de las anteriores, aspecto totalmente entendible bajo el carácter de ciencia social de la Contabilidad (García, 2006; p29).

3.2 Análisis de las materias tratadas en las primeras cátedras de contabilidad

Luego de haber precisado qué entendemos por “teoría contable” procedemos a analizar cualitativamente los programas de estudio de las primeras cátedras de Contabilidad de universidades argentinas, chilenas, colombianas y mexicanas. Para ello, se desarrollará el siguiente esquema.

- a) Presentación de la universidad.
- b) Descripción de las materias tratadas.
- c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras.

3.2.1 Programa de la universidad argentina

- a) **Presentación de la universidad:**
 - Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe, Argentina.
 - Nombre de cátedra: Contabilidad Básica.
- b) **Descripción de la temática:**
 - 1. **Características básicas de la Contabilidad**
 - **¿Qué es la Contabilidad?:** Se mencionan la ubicación de la Contabilidad en la teoría del conocimiento, su posicionamiento epistemológico, los objetivos, la teoría y la normativa contable, su relación con la administración y la economía, como también con otras disciplinas.
 - **Evolución histórica de la Contabilidad:** Se habla del surgimiento de las escuelas contables y también el desarrollo que ha tenido en Argentina.
 - **Ramas o segmentos de la Contabilidad:** distinguen en social, pública, gerencial y patrimonial o financiera.
 - 2. **Las organizaciones y la información**

- **Sistemas de información en las organizaciones:** se desarrollan temáticas de cómo fluye la información en las entidades.
- **Características básicas de los sistemas de información administrativos:** se habla de la integración, los sujetos involucrados y el tipo de informes que existen.
- 3. Introducción a la rama patrimonial o financiera**
 - **Elementos del patrimonio.**
 - **Representación contable del patrimonio.**
 - **Reconocimiento de variaciones patrimoniales.**
 - **Particiones en la vida del ente.**
- 4. El proceso contable**
 - **Mecánica general del proceso contable.**
 - **Entradas y procesamientos.**
 - **Salidas y su procesamiento.**
- 5. Introducción al análisis y registración de los elementos del patrimonio y sus resultados**
 - **Fuentes del ordenamiento:** análisis de criterios doctrinarios como también fuentes normativas.
 - **Esquema de clasificación:** activos, pasivos, patrimonio neto y resultados.
- 6. Registración de operaciones básicas**
 - **Inicio del ejercicio económico.**
 - **Operaciones básicas durante el ejercicio:** ventas, compras, inventarios, movimientos de fondos, etc.
 - **Cierre del ejercicio y los informes contables**
 - **Ajustes.**
 - **Relevamiento de variaciones patrimoniales.**
 - **Cierre de libros.**
 - **Exposición de la situación contable.**
- 7. Bibliografía:**
 - Fowler Newton. "Contabilidad Básica". La Ley 2003.
 - Chaves y otros. "Teoría Contable" 1998.
 - Ostengo. "Sistema de Información Contable" 2007.
 - Fowler Newton. "Cuestiones Contables" 2005.
 - Sasso H. "El Proceso Contable" 2001.
 - Helcuani "Algunas cuestiones sobre teoría contable" 2006.
 - Pahlen Acuña "Teoría Contable Aplicada" 2000.
 - Priotto. "Sistema de Información Contable Básica" 2004.
 - Iglesias "Introducción al Estudio de la Contabilidad".
 - Fowler Newton "Diccionario de Contabilidad y Auditoría" 2008.
 - Biondi "Contabilidad Financiera" 2005.
 - Ostengo "El Sistema de Información" 2007.
 - Normas Profesionales.

c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras:

- Hay una clara preocupación por dar una visión general de la ubicación epistemológica de la Contabilidad.
- Hay una preocupación por la explicación de las teorías de la contabilidad al señalar el estudio de escuelas.
- Hay una directa rápida concentración en el tema procedimental, cayendo rápidamente en el registro.

- Tiene una bibliografía muy técnica y operativa y no se presenta o no se evidencia alguna literatura de análisis de la epistemología ni la ontología de la Contabilidad.

3.2.2 Programa de la universidad chilena

a) **Presentación de la universidad:**

- a. Universidad de Santiago de Chile.
- b. Nombre de cátedra: Fundamentos de Contabilidad y Control Interno.

b) **Descripción de la temática:**

a) **Fundamentos de la Contabilidad (teoría contable)**

- a. Marco conceptual de la contabilidad.
- b. Principios, postulados y normas de la teoría contable.
- c. La ecuación del inventario.
- d. Las cuentas
 - i. Concepto.
 - ii. Objetivo de las cuentas.
 - iii. Tecnicismo de las cuentas.
 - iv. Plan de cuentas.
 - v. Tratamiento de las cuentas de activo, pasivo y capital.
- e. Fundamento matemático del tratamiento de las cuentas
 - i. Efecto de los hechos económicos en la ecuación del inventario.
 - ii. Fundamento de los cargos y abonos.

b) **El modelo de la contabilidad financiera**

- a. Fundamento del modelo.
- b. Normas técnicas: boletines técnicos y normas internacionales.

c) **Procesos contables**

- a. Ciclo contable
 - i. Ingresos.
 - ii. Compras.
 - iii. Producción.
 - iv. Propiedad.
 - v. De financiamiento.
- b. Análisis de las operaciones.

d) **Estados contables**

- a. Cuadratura de las partidas.
- b. Balances de comprobación y saldos.
- c. Ajustes y regulaciones.
- d. Estados contables.

e) **El control interno**

- a. Conceptos.
- b. Elementos.
- c. Desarrollo.

f) **Preparación de balance general y estados de resultados**

- a. Balance de comprobación y saldos.
- b. Cuadratura.

g) **Contabilidad como sistema de información**

h) **Modelos contables**

- a. Conceptos.
- b. Modelos.

- i. A valor actual.
- ii. Contabilidad de gestión.
- iii. Simultáneo o proyectado.

i) Bibliografía

- a. Marco conceptual.
- b. William Haka "Contabilidad la base para toma decisiones".
- c. Anthony "Principios Contables".
- d. Anthony "Contabilidad en la Administración de Empresas".
- e. Spiller "Contabilidad Financiera".
- f. Hongrey "Contabilidad Financiera".
- g. Vargas Valdivia "Contabilidad Básica".
- h. Gabriel Torres "Contabilidad, Información y Control en las Empresas".
- i. Boletines Técnicos.
- j. NIC.
- k. Normas de la SVS.

c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras:

- No hay una introducción al desarrollo histórico de la Contabilidad.
- No hay una presentación de qué es la teoría contable como tal.
- No hay referencia a escuelas.
- Se aterriza rápidamente en el registro.
- Se considera teoría el marco conceptual.
- Tiene literatura antigua (Anthony).
- Incluye criterios de control interno.
- Muy concentrado en la normativa.

3.2.3 Programa universidad colombiana

a) Presentación de la universidad

- a. **Nombre:** Universidad Santo Tomás.
- b. **Nombre de la Cátedra:** Introducción a la Contabilidad.

b) Descripción de la temática:

- a) **Comentario general.** Más que un listado de contenidos, el programa del curso evidencia una definición por una forma de ver la Contabilidad presentando un texto donde se fundamenta que esta disciplina es científica y la existencia de la teoría contable. Estos planteamientos están sustentados en autores, hay gráficos y desarrollo de ideas. Con esta introducción queda claro el enfoque científico que reconocen a la Contabilidad, siendo, posteriormente, el listado de contenidos, una referencia específica a tópicos particulares que son los mínimos a tratar.

El enfoque desarrollado es particular (no se repite o no se constata en los otros programas estudiados) porque las unidades temáticas son generales y tratan temas interesantes:

- a. La Contabilidad como disciplina científica.
- b. Objeto de Estudio de la Contabilidad.
- c. Método contable.

Son tres unidades, pero que tienen una rica cantidad de conceptos y materias que son tratadas a través de clases magistrales, clases dialogadas, orientación de lecturas, trabajos de investigación, desarrollo de guías, talleres, etc.

b) Bibliografía

- a. Archel (2009) Divulgación de información social y medio ambiente, una revisión de la literatura.
- b. Cañibano (2001) Análisis contable de la circulación económica de la empresa.
- c. Cuevas y Grajales (2006) Responso por el estudiante de Contaduría Pública: un pretexto para pensar la idea de ser universitario.
- d. García (2006) La contabilidad y una fábrica de ladrillo.
- e. Gómez (2007) Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral.
- f. Túa (1995) La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones.
- g. Alvares y otro (Contabilidad y responsabilidad social.
- h. Araujo. Un nuevo paradigma contable para Colombia: la utilidad de información.
- i. Cañibano y otro. Teoría actual de la contabilidad: técnicas analíticas y problemas metodológicos.
- j. Cubides y otros. Historia de la Contaduría pública en Colombia.
- k. Franco Ruiz, Réquiem por la confianza.
- l. Otros paper diversos.

c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras

- Sin duda que el hecho de “señalar” las materias en este programa es más limitado y reducido en este caso, en relación a las otras cátedras analizadas, pero el contenido y la orientación que este curso tiene de la contabilidad, luce por sobre las otras.
- En ningún caso hay una limitación o restricción de contenidos, sino que evidencia una orientación claramente científica de la Contabilidad, dejando de lado cualquier aspecto normativo.
- Es importante destacar el proceso enseñanza aprendizaje que se evidencia, en donde hay una expresa mención a la utilización de clases magistrales, clases de discusión, talleres y trabajo autónomo.

3.2.4 Programa universidad mexicana

a) Presentación de la universidad

- a. **Nombre:** Universidad Panamericana de Ciudad de México.
- b. **Nombre de la cátedra:** Control e Información Financiera.

b) Descripción de la temática:

a. Contabilidad en la toma de decisiones

- i. Concepto de la Contabilidad.
- ii. Ramas de la Contabilidad financiera, de costos, administrativa, fiscal.
- iii. Estados financieros básicos.

- b. Introducción a las normas de información financieras
 - i. Estructura de las NIF.
 - ii. Postulados básicos.
 - iii. Estados financieros básicos.
 - iv. Características de los estados financieros.
 - v. Elementos básicos.
 - vi. Reconocimiento y valuación.
 - vii. Presentación y revelación.
 - viii. Supletoriedad.
 - ix. Normativa internacional.
- c. Estructura básica de la teoría contable
 - i. Los estados financieros de empresas lucrativas.
 - ii. Estados de la posición financiera, definición, reglas de presentación, clasificación.
 - iii. Estados de resultados. Definición, reglas de presentación, clasificación.
 - iv. Los estados financieros de empresas no lucrativas.
 - v. Estados de actividad.
- d. La cuenta
 - i. Terminología de la cuenta.
 - ii. Movimientos.
 - iii. Saldos.
 - iv. Clasificación de las cuentas: activos, pasivos, capital y resultados.
 - v. Teoría de la partida doble.
 - vi. Evaluación de la cuenta.
- e. Registro de operaciones y estados financieros
 - i. Catálogo de cuentas y guías contabilizadoras.
 - ii. Libro diario y mayor.
 - iii. Balance de comprobación.
 - iv. Compra/venta de mercadería.
 - v. Fórmula de asignación de costos.
 - vi. Impuesto al Valor Agregado.
 - vii. Depreciación y amortización de activos.
 - viii. Estimaciones contables de cuentas de activos y pasivos.
 - ix. Nómina.
 - x. Servicios profesionales independientes y arrendamientos.
 - xi. Cierre.
- f. Introducción al diagnóstico de la situación financiera de la empresa
 - i. Razones financieras básicas.
 - ii. Rotación de cuentas por cobrar y pagar.
 - iii. Capital de trabajo.
 - iv. Solvencia y liquidez.
 - v. Rentabilidad.
 - vi. Normas de información financiera.
 - vii. Principios de contabilidad.

c) Evaluación de las materias señaladas en las cátedras

- No hay referencias específicas de considerar a la Contabilidad como una ciencia.
- Hay una concentración directa a la normativa y al registro.
- Se asume que la teoría contable está concentrada solo en la partida doble.

- Hay análisis financieros, dando la impresión del enfoque de la Contabilidad hacia la toma de decisiones.
- No se aprecian tópicos particulares de control interno.
- Es un programa operativo.

4 Resultados y Discusión

Luego de la exposición anterior es posible definir los siguientes resultados:

4.1 Respecto a la teoría contable

Según se puede apreciar en la revisión de literatura realizada y del desarrollo del punto 3.1, es posible concluir que sí existe una teoría contable ya que, tal como fue expuesto en el punto 3.1.2, existe una concepción de la realidad contable que permite distintas interpretaciones³.

Si bien la base y, tal vez el origen de todas ellas, sea la teoría de Pacioli, la partida doble es la explicación de la realidad del origen y de los usos de los recursos utilizados por las entidades en sus operaciones económicas. Esta abstracción de la realidad que deriva en la afirmación que el activo es igual al pasivo (incluido en este último el patrimonio) es una verdad que no ha tenido contradicciones hasta nuestros días.

De ese punto de partida, es posible reconocer otras teorías que van poniendo énfasis en distintos aspectos, tal como la Personalista que se concentra en las cuentas; la de Propiedad, que exacerba el rol de los dueños de las empresas; la teoría de la Entidad, donde los acreedores y los dueños tienen igual categoría; la del Ciclo del valor, en donde su énfasis está en el valor que se genera al interior de las entidades o a través de las operaciones que realizan y las teorías del control que tienen una clara vertiente que las nutre desde la administración.

Siguiendo a Hendriksen y Van Breda estaría el reconocimiento de otro grupo de teorías que se diferencian según los enfoques, o mejor dicho, existiría una sola teoría contable (partida doble) que acepta puntos de vistas distintos según los intereses de los tomadores de decisiones.

Un último grupo de teorías, y las más avanzadas, extrapolarían los atributos de las teorías contables desarrolladas a ámbitos sociales como la corriente socio-ambiental.

Bajo todo lo anterior, es posible establecer la existencia de un conjunto de teorías contables que evolucionan y están en constante cambio y generación.

³ No queremos señalar que el elemento fundamental para que exista una teoría es que existan distintos puntos de vistas en una disciplina, sino que esto (la variedad de postulados) evidencia que en Contabilidad hay diversas teorías y no una sola monolítica. Esto evidencia el dinamismo y complejidad del conocimiento contable, atributos que sí lo hacen merecedor del carácter científico por lo fértil de su campo de estudio.

4.2 Respecto al tratamiento de las teorías contables en las cátedras iniciales de contabilidad

Pese a la constatación de la existencia formal de un cuerpo de conocimiento que fundamenta la existencia de teorías contables, no existe su inclusión en forma masiva en el proceso enseñanza/aprendizaje en la formación del Contador Público a nivel mundial, tal como lo señala el doctor Túa Pereda.

En efecto, de la muestra intencionada de programas utilizados, se desprende la evidencia que no hay un tratamiento expreso de las teorías tal como las hemos formalizado, sino que se habla en forma general de “teoría contable”.

Precisando la introducción anterior, es posible señalar lo siguiente:

- a) La Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe de Argentina tiene un tópico inicial donde se refieren claramente a la ubicación de la Contabilidad dentro del concierto de la teoría del conocimiento, además de hacer un desarrollo epistemológico de ella y su vinculación con la administración y la economía. También hay menciones a la historia, pero no nos consta que exista un reconocimiento expreso de las teorías formalizadas tal como las hemos expuesto.
- b) La Universidad de Santiago de Chile presenta una confusión de términos, pues titula teoría contable un tópico que incluye como uno de sus elementos la marco conceptual de la contabilidad, elemento esencialmente normativo. Por otro lado habla de procesos, pero en ninguna parte desarrolla tópicos para referirse a si la Contabilidad es una ciencia. Hay una excesiva concentración en los procedimientos a tal punto, que vincula en el primer curso el control interno de las entidades. Esto podría ser evidencia de ser seguidores de las teorías de Control Interno (desarrollado en punto 3.1.1.6), aspecto que no tenemos antecedentes para asegurarlos, siendo esta afirmación solo una especulación.
- c) La Universidad Santo Tomás de Colombia es la que más demuestra expresamente su interés y su convencimiento de que la Contabilidad es una ciencia, gracias a la introducción que tiene en su programa el cual muestra gráficos, utiliza referencias y documenta muy bien su perspectiva. Pese a ser un programa con poco detalle de los tópicos, las tres unidades temáticas mencionadas en su programa, son tratadas en forma didáctica con clases magistrales y clases de discusiones que evidencian un enfoque constructivista enfocado en el estudiante.
- d) La Universidad Panamericana de México sigue la misma inspiración que la Universidad de Santiago de Chile, reduciendo el tópico mencionado de “teoría contable” a la partida doble y a cómo se registran las transacciones, más allá de capacitar a los estudiantes en la reflexión y análisis de conceptos doctrinarios y/o teóricos de esta disciplina. Luce el programa con el tratamiento de normas y manejo de registros, pero está carente de aplicación de la teoría tal como la hemos formalizado.

5 Conclusiones

Luego del trabajo realizado, es posible concluir lo siguiente:

5.1 Respecto a los objetivos de investigación según la teoría contable

Hemos señalado como objetivos el establecer un concepto de teoría contable. Al respecto podemos decir que es todo el conjunto de conocimiento que permite exponer la situación económica, financiera, social y ambiental de las entidades. Esta exposición se basa en la partida doble y acepta distintos puntos de vistas según los énfasis que se den de acuerdo a distintos elementos que pueden influir como la importancia de los dueños, la responsabilidad con los acreedores, el control que se quiere dar a las operaciones, a las exigencias legales y las distintas valoraciones de las transacciones según los criterios económicos, financieros, sociales o ambientales que obliguen a mayores y menores exposiciones.

Otra conclusión que es posible señalar sobre este mismo punto, podemos afirmar que sí existen corrientes del pensamiento que den nacimiento a escuelas contables que bien pueden ser estudiadas en las cátedras de formación del Contador Público.

5.2 Respecto a los objetivos de investigación relativos a la enseñanza de la contabilidad

Debemos concluir que no existe un criterio generalizado ni una forma uniforme de abordar el tema del carácter científico de la Contabilidad y de la enseñanza formal de su teoría. Los casos de la Universidad de Santiago y de la Universidad Panamericana ejemplifican el exceso de tecnicismo que se utiliza, tal como lo acusa el doctor Túa Pereda, formando solo técnicos capacitados para realizar registros más allá de generar conocimiento o permitir que la disciplina contable evolucione de una forma más dinámica, siendo solo posible apreciar un crecimiento a nivel normativo.

En cambio, ejemplos como la Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe y, especialmente, la de Santo Tomás de Colombia, permiten afirmar que en estos centros de estudios hay una firme creencia del carácter científico de la Contabilidad. En la primera, se enseña doctrina de autores argentinos, la cual permite reconocer escuelas; en la segunda, se evidencia una amplia bibliografía y un proceso enseñanza/aprendizaje basado en el estudiante que evidencia la posibilidad de la generación de conocimiento de forma dinámica pudiendo aplicar el criterio de “enseñar a aprender” que le mismo doctor Túa Pereda destaca .

Ahora bien, es importante señalar que no hay constancia de que en ninguna de las dos casas de estudios destacadas en este último elemento, y menos en las dos primeras, se imparta docencia de la teoría contable según la formalización que hemos desarrollado en este documento. Ahora bien, esto no es una rémora al desarrollo de la docencia, pues no nos podemos atribuir la excelencia del proceso de formación que hicimos en la exposición de las teorías que presentamos.

Bajo este último aspecto podemos concluir claramente que la enseñanza de la Contabilidad en la actualidad no está basada principalmente en la enseñanza de la teoría, sino en la normativa y en la práctica.

5.3 Conclusión final

Tal como se indicó en el planteamiento del problema (punto 1.), esta investigación surge motivada por el documento del doctor Jorge Túa Pereda titulado "La Docencia de la Contabilidad" en donde manifestaba su preocupación por la falta de desarrollo de la teoría contable en las aulas universitarias. Luego de realizar nuestra limitada investigación, hemos concluido lo mismo que este maestro, evidenciando tristemente que no hay una formalización clara, convencional y difundida de las características de las teorías contables que es posible apreciar.

Ante lo anterior, podemos preguntarnos: ¿Qué futuro puede tener nuestra disciplina (no decimos profesión para no limitarnos al ejercicio práctico de la Contabilidad) si no enseñamos la teoría.... La rica teoría que sustenta la normativa de la Contabilidad?

6 Bibliografía

Anthony, R. (1976). *La Contabilidad en la Administración de Empresas. Textos y Casos*. Primera Edición en Español. Buenos Aires: Ediciones Macchi-Lopez.

Archel, P., Azona, E., Goicoechea, M^a e Indurain, E. (1991). Contabilidad Matricial, Contabilidad por Grafos, Matemáticas e Informáticas (Hacia un Enfoque Interdisciplinar) *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol XXI N° 68. Julio-Septiembre, 781-887.

Biondi, M. (2006). *Contabilidad Financiera*. 2da. Edición. Buenos Aires: Errepar

Christensen, J. y Demski, J. (2003). *Accounting Theory, an Information Content Perspective*. USA: McGraw Hill Higher Education.

Di Russo de Hauque L. (2010). *Introducción a la Contabilidad*. Santa Fe: Editorial Universidad Nacional del Litoral.

Di Russo de Hauque L. (2010a). *El Lenguaje Contable. Elementos Introductorios*. Santa Fe: Editorial Universidad Nacional del Litoral.

Ferrater Mora, J. (1964). *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

García Casella, C. (2006). *Relaciones entre Objetivos, Hipótesis y Metodologías (I)* En M. Biondi (Ed.), *Metodología de la Investigación Contable*, Buenos Aires: Errepar.

Geba, N., Fernández, L. y Bifaretti, M. (2007). Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-Ambiental. En las *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad organizado por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata* (pp.1-17). Buenos Aires, Argentina.

Hendriksen, E. y Van Breda, M. (2010). *Teoria da Contabilidade* Traducción de la 5ª Edición Americana al Portugués. Sao Pablo: Editorial Atlas S.A.

Kuhn, T. (2007). *La Estructura de las Revoluciones Científicas*. Tercera Edición en Español, Primera Reimpresión. México: Fondo Económico de Cultura.

Machado, R. y Marco, A. (2009). Contabilidad y Realidad: Una Relación Crítica bajo el Enfoque de la Representación. *Actualidad Contable FACES*. Año 12 N° 19, 38-55.

Mattessich, R. (2008). *Two Hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas and Publications*. London: Routledge, Taylor & Francis Group.

Túa Pereda, J. (2013). La Docencia de la Contabilidad. *Revista Profesional y Empresaria (D&G)* Tomo XIV Julio, 677.

Zapata, M. (2006). *Contabilidad Pacioliiana Versión, Estudio y Arreglo al Español sobre la Obra Original de Fra. Luca Pacioli, publicada en 1494*. Colegio de Contadores Públicos de México / Instituto Mexicano de Contadores Públicos.